



La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit

Riadh Manita, Benoit Pigé

► To cite this version:

Riadh Manita, Benoit Pigé. La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisie. pp.CD-Rom. halshs-00548048

HAL Id: halshs-00548048

<https://shs.hal.science/halshs-00548048>

Submitted on 18 Dec 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit

Riadh MANITA (*) & Benoît PIGÉ ()**

(*) Docteur en Sciences de Gestion - Expert comptable

Correspondance :

Email : riadh.manita@edcparis.edu

() Professeur des Universités en Sciences de Gestion**

Correspondance:

Directeur de l'IAE de Franche-Comté
IAE
Université de Franche-Comté
Avenue de l'Observatoire
25030 Besançon Cedex
Email : benoit.pige@univ-fcomte.fr

Résumé

Le conseil d'administration doit arrêter les comptes de l'entreprise. Pour ce faire, il s'appuie sur les résultats des travaux d'audit externe. Comme l'ont montré les nombreux scandales comptables intervenus depuis 2001, l'audit par lui-même ne garantit pas nécessairement la qualité des comptes. Il faut s'assurer de la qualité du processus d'audit. A partir d'un travail effectué avec 33 commissaires aux comptes tunisiens, nous avons développé une grille d'analyse de la qualité du processus d'audit. Celle-ci a été soumise pour évaluation à 156 administrateurs de sociétés cotées tunisiennes. Suite à un protocole expérimental se basant sur la démarche de Churchill (1979) et l'adaptant au contexte de la recherche, nous avons aboutis à une échelle de mesure mettant en évidence 49 indicateurs de qualité répartis sur 6 étapes du processus. Mais aussi à d'autres éléments se rapportant essentiellement à la nature de la relation administrateurs-auditeurs, aux modalités d'évaluation de la mission d'audit et aux types de rapports d'avancement à communiquer aux comités d'audit.

Abstract

The board has to settle the firm financial statements. In order to, the directors rely to the audit conclusions. As many financial scandals have revealed since 2001, by itself the audit is not a perfect guarantee. It is necessary to make sure that the audit process is of quality. With the help of 33 Tunisian auditors, we developed an analysis table of the audit process quality. This table was submitted to 156 directors of the boards of the main public Tunisian firms. After an experimental protocol, based on Churchill's procedures and adapting them to the context of our research, we developed a scale with 49 indicators of quality distributed on six stages of the process, and other elements considering the relation between administrator and auditor, with methods of evaluation of the mission of audit including types of progress reports to be communicated to the auditing committees.

La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit

INTRODUCTION

En tant que mécanisme de gouvernance, le rôle essentiel de l'audit est de réduire en grande partie l'asymétrie d'information entre les gestionnaires et les actionnaires ou les tiers contractants. En garantissant l'image fidèle des informations financières communiquées, l'audit semble constituer un facteur clé permettant à ces derniers de prendre leurs décisions propres. Etant donné son importance pour la prise de décision, les différents utilisateurs des états financiers ont besoin d'être sécurisés quant à la qualité de cet audit.

Cependant l'appréciation ou la mesure de cette qualité est problématique. Le résultat de la qualité d'audit n'étant pas directement ou immédiatement visible : le processus d'audit est très complexe et inobservable par les tiers, et le rapport d'audit (résultat d'un audit) est tellement standardisé dans son contenu et dans sa formulation qu'il n'offre que peu de possibilité de différenciation. Dans ce sens, un échec d'audit n'est presque connu que dans un contexte de faillites publiées par la presse commerciale (Wooten, 2003). Il est en effet quasiment impossible de connaître le nombre des audits de mauvaise qualité qui passent inaperçus sans qu'ils soient détectés ou publiés par la presse.

Dans ce cadre, la plupart des chercheurs en la matière (notamment DeAngelo, 1981 ; Nichols et Smith, 1983 ; Eichenseher et al., 1989 et Lennox, 1999) admettent que l'évaluation de la qualité d'audit repose sur deux concepts de base : la compétence et l'indépendance de l'auditeur¹. Dans ces études les chercheurs ont essayé d'appréhender la qualité d'audit à travers la qualité de l'auditeur (Chemingui, 2004). En effet, en raison de la difficulté d'observation du processus d'audit, la majorité des études normatives et expérimentales s'est concentrée, moyennant une approche indirecte d'évaluation, sur la recherche de substituts de la qualité d'audit, perçus par le marché ou liés aux caractéristiques intrinsèques de ces deux concepts (Krishnan et Schauer, 2000 ; Reckers et al., 1997 ; Kaplan, 1995 et Jeter, 1999).

Cependant, plusieurs chercheurs ont souligné, que cette approche d'évaluation plutôt « indirecte » de la qualité d'audit, admet des limites conceptuelles et empiriques qui ont atténué sa crédibilité. Les premières sont liées essentiellement aux risques de sélection adverse et de complaisance avec les dirigeants (Watts et Zimmerman, 1985 ; Fama et Jensen,

¹ La qualité d'une démarche d'audit est ainsi déterminée par la capacité de l'auditeur, tant intellectuelle que de moyens, à déceler les éventuelles erreurs et anomalies du système audité (qualité de détection) et à rendre compte des "découvertes" mises en évidence lors de ses travaux (qualité de révélation).

1983a; Craswell, 1988 et Taffer, 1992). Les secondes se rapportent plutôt aux caractéristiques des indicateurs identifiés (indicateurs très simpliste et très réducteurs de la complexité de la qualité d'audit) et à leur incapacité de déterminer ce qui doit être fait pour améliorer la qualité d'audit (notamment Sutton, 1993).

Dans ce cadre, les derniers scandales financiers (affaire Enron notamment) et la faillite de l'un des géants d'audit, le cabinet Arthur Andersen, ont confirmé l'insuffisance de cette approche indirecte d'évaluation, à appréhender à elle seule la qualité d'audit. Ils ont également engendré, aussi bien dans le monde professionnel qu'académique, un bouleversement dans la conception et la mesure de la qualité, qui reposait jusqu'alors sur des indicateurs exogènes au processus d'audit.

Ces constats d'inefficacité des approches classiques d'évaluation de la qualité d'audit ont conduit le monde professionnel mais aussi académique, à repenser aux règles et aux mécanismes actuels d'évaluation de la qualité d'audit et à mener un débat et une réflexion sur la problématique de sa mesurabilité.

Sur le plan professionnel, cette réflexion a débouché sur la publication, à l'échelle internationale, de nouvelles Lois (Loi « Sarbanes Oxley Act » au USA et la Loi sur les nouvelles régulations économiques ou Loi de sécurité financière en France) qui ont édicté de nouvelles règles en matière d'évaluation et de contrôle de la qualité d'audit. Parmi les règles les plus importantes qui ont été adoptées, on trouve le nouveau rôle, de contrôle de la qualité de la mission réalisée par l'auditeur externe, accordé au comité d'audit.

En effet, avant les scandales financiers, le comité d'audit, en tant qu'organe de gouvernance d'entreprise, avait pour principal rôle, outre la surveillance des dirigeants au service des actionnaires², de renforcer l'indépendance des auditeurs en leur permettant de communiquer directement et régulièrement avec le conseil d'administration et en leur faisant éviter la pression des dirigeants³ (Charreaux, 2002 ; Dubuisson, 2000). Cependant après les derniers scandales financiers et la crise de confiance sur le marché financier quant à la qualité

² Le comité d'audit est considéré à la fois comme un moyen de gérer les asymétries d'information qui existent entre dirigeants, administrateurs et actionnaires, mais également comme un dernier lieu d'audition et de rencontre, ce qui lui confère une position délicate dans le processus même de contrôle (Dubuisson, 2000).

³ Selon Watts et Zimmerman (1983) la préférence donnée à l'usage des comités d'audit a renforcé l'indépendance et la performance des auditeurs car elle a rendu la complicité entre ces derniers et les dirigeants beaucoup plus difficile. Il est plus coûteux de corrompre l'ensemble d'un comité qu'un seul individu.

d'audit⁴, les milieux économique et juridique, conscients de l'inefficacité des systèmes de contrôle et des indicateurs actuels à appréhender la qualité d'audit, se sont orientés, pour l'évaluation de cette qualité, vers l'analyse du processus lui-même⁵. Or, étant donné la difficulté pour les actionnaires d'accéder aux informations se rapportant au processus d'audit, ces milieux économique et juridique ont fait intervenir la médiation des comités d'audit, qui eux, ont la possibilité d'observer ce processus, pour évaluer la qualité de la mission réalisée par l'auditeur.

Par ailleurs et sur le plan académique, plusieurs chercheurs (Knapp, 1991 ; Carcello et al., 1992 ; Pigé, 2003), en partant du constat de l'inefficacité et de l'insuffisance des approches actuelles de mesure de la qualité d'audit, ont aussi plaidé pour un dépassement des approches indirectes d'évaluation d'audit basée sur la compétence et l'indépendance de l'auditeur et une réorientation de l'analyse de la qualité axée sur le processus de l'auditeur. Dans ce contexte, les auteurs suggèrent que l'évaluation de ce processus doit être effectuée par le comité d'audit, étant donné son accès privilégié à l'information et la place centrale qu'il occupe dans le processus de contrôle.

Cette situation suscite la mise en place, au profit des comités d'audit, d'un outil adapté d'évaluation de la qualité du processus de certification, leur permettant d'assurer convenablement le nouveau rôle d'évaluation de la mission réalisée par l'auditeur externe. Cette perception particulière de déroulement de la mission par le comité d'audit n'a pas été, à notre connaissance, étudiée par les auteurs.

L'objet de cet article est de proposer, au profit des comités d'audit (et par conséquent des administrateurs), un outil pour évaluer la qualité de l'audit et la pertinence des travaux effectués par les auditeurs eu égard aux risques de l'entreprise. L'analyse du processus d'audit exige une grille d'évaluation que l'on propose d'étudier afin de mettre en évidence les indicateurs de qualité les plus pertinents.

⁴ Cette crise de confiance est principalement dû au problème d'asymétrie d'information entre actionnaires et auditeurs en ce qui concerne la qualité d'audit.

⁵ Signalons à ce propos, que l'intérêt accru manifesté, notamment par le législateur américain, à aux acteurs impliqués au centre du processus d'audit (organismes indépendants de contrôle de la profession et le comité d'audit) témoigne de l'orientation des milieux économique et juridique, pour l'analyse de la qualité d'audit, vers le processus lui-même (Inspection du « black box »). Aussi, la reconnaissance de la profession comptable internationale (IFAC), à travers sa récente publication de la norme d'audit ISA 2601, de la nécessité d'informer le gouvernement d'entreprise sur l'évolution et les résultats de la mission d'audit constitue une autre preuve quant à cette orientation.

1. LES INDICATEURS DE MESURE DE LA QUALITE D'AUDIT

De nombreuses études ont cherché à appréhender la qualité d'audit (Chemingui et Pigé, 2004). Celle-ci a été appréhendée soit à travers l'analyse de la qualité de l'auditeur (à la suite des travaux de DeAngelo, 1981), soit en se basant sur l'analyse du processus d'audit. Cependant, en raison de l'inobservabilité et de la complexité de ce processus², les études qui se sont basées sur l'analyse du processus sont fort peu nombreuses et, mise à part l'étude de Sutton (1993), nous n'avons pas relevé, à notre connaissance, d'autres études qui aient examiné sérieusement le processus d'audit (inspection de la boîte noire) pour appréhender la qualité d'audit.

1.1. LES INDICATEURS MESURANT LA QUALITE DE L'AUDITEUR

Le critère le plus communément utilisé dans la littérature pour appréhender la qualité d'audit a été la taille du réseau d'audit. Les études ont ainsi différencié la qualité de l'auditeur selon qu'il appartenait à l'un des « big eight » (dans les années quatre-vingt) devenus les « big four » aujourd'hui. Ainsi, le marché financier réagit plus favorablement quand une entreprise passe d'un auditeur de petite taille vers un auditeur de grande taille que quand elle passe d'un grand vers un petit cabinet (Nichols et Smith, 1983 ; Eichenseher et al., 1989). Il semble d'ailleurs que les grands réseaux d'audit émettent plus souvent des réserves que les petits cabinets d'audit (Leenox, 1999). En conséquence, les entreprises subissant des coûts d'agence élevés ont une tendance plus forte à engager des grandes réseaux d'audit (Francis et Wilson, 1988 ; Johnson et Lys, 1990 ; Firth et Smith, 1992).

O'Keefe et al. (1994), Deis et Giroux (1996)³, en examinant les résultats de contrôles qualité effectués par différents bureaux américains, confirment l'existence d'une relation étroite entre la qualité d'audit et la taille du cabinet d'audit.

Les caractéristiques organisationnelles des cabinets d'audit constituent le second critère d'appréhension de la qualité de l'auditeur. Les études réalisées partent du constat que, comme toute organisation, les cabinets d'audit disposent d'une structure hiérarchique et d'une organisation de travail qui leur sont propres (Reckers et Al, 1997 ; Kaplan, 1995 ; Malone et Roberts, 1996 ; Dalton et Kelley, 1997). La qualité du service fourni par les cabinets d'audit va donc dépendre non seulement de leurs organisations internes mais aussi de la qualité des efforts effectués par les équipes d'auditeurs (Power, 1995).

² La majorité des chercheurs en la matière considèrent le processus d'audit comme une boîte noire inobservable.

³ Deis et Giroux (1996) ont examiné les résultats de contrôle qualité effectué par la division de révision du Texas, O'Keefe et Al (1994) ont employé les résultats de contrôle du bureau de Californie.

Les cabinets d'audit, qui investissent suffisamment de ressources pour engager et former leurs équipes, qui se dotent d'un système de contrôle qualité (Prat dit Hauret, 2000), et qui disposent d'une bonne expérience d'audit dans les secteurs d'activité de leurs entreprises clientes, sont censés être les plus performants dans la détection des erreurs affectant les états financiers (Wooten, 2003).

Un cabinet d'audit peut réduire le risque de formuler une opinion erronée sur les états financiers, en mettant en place ou en renforçant sa politique de revue de dossier par un associé autre que celui chargé du dossier. La mise en place de la révision du dossier d'audit par un deuxième associé pousse l'associé signataire, non seulement à se comporter avec une plus grande indépendance au moment de l'émission de son opinion, mais également à faire des sondages plus nombreux au moment de l'appréciation des forces et faiblesses du contrôle interne et de la révision des comptes (Matsummura et Tucker, 1995).

1.2. LES FACTEURS APPREHENDANT LE PROCESSUS D'AUDIT

Les premières études se sont focalisées sur l'identification des facteurs ayant un impact sur les diverses étapes du processus d'audit (Gibbins et Wolf, 1982). Mock et Samet (1982)⁴ ont identifié une liste de 110 facteurs à partir des normes d'audit (SAS) et des standards de contrôle qualité des firmes d'audit. Cette liste a été ensuite filtrée par un petit groupe d'auditeurs. La validation s'est faite par la distribution de questionnaires à 34 auditeurs. L'étude de Mock et Samet débouche sur une évaluation de la qualité du processus d'audit à partir de 32 indicateurs.

A notre connaissance, la seule recherche sur la qualité d'audit qui a étudié sérieusement le processus d'audit, est celle de Sutton (1993). En utilisant deux groupes d'auditeurs appartenant à deux cabinets internationaux, l'auteur a tenté de développer et de valider une série de facteurs clés pouvant affecter la qualité du processus d'audit. Les résultats obtenus débouchent sur l'identification, au long du processus d'audit réparti en 4 étapes, de 19 facteurs affectant la qualité d'audit et correspondant à 63 mesures. 3 facteurs ont été identifiés dans la phase d'engagement de la mission, 7 dans la phase d'audit intérimaire, 10 dans la phase d'audit final, et 4 dans la phase de finalisation de la mission⁵. Parmi les facteurs identifiés, 11 sont directement liés au processus d'audit, 6 ont portés sur l'environnement de client et 2 sur l'expérience de l'équipe intervenante et la disponibilité des ressources du client.

⁴ Cités par Sutton (1993)

⁵ Certains facteurs apparaissent dans plusieurs phases d'audit, ce qui explique que le total soit supérieur à 19.

2. PROPOSITION D'UNE NOUVELLE APPROCHE D'EVALUATION DE LA QUALITE D'AUDIT AXEE SUR LE PROCESSUS D'AUDIT

Devant cette situation d'ambiguïté sur la pertinence des indicateurs classiques de la qualité d'audit, il apparaît nécessaire de ne plus considérer le processus d'audit comme une boîte noire et de s'intéresser, pour la détermination des indicateurs de la qualité d'audit, aux travaux effectivement réalisés par l'auditeur. Au-delà des approches classiques d'évaluation de la qualité d'audit qui reposent principalement sur les qualités de l'auditeur (De Angelo, 1981 ; Knapp, 1991 ; Moiser, 1997 ; Chemingui, 2004), nous proposons une approche directe d'évaluation axée sur le processus technique d'audit. Il s'agit donc d'orienter l'évaluation de la qualité d'audit vers l'observation et l'analyse, par le comité d'audit, de la réalisation effective de la mission d'audit dans les entreprises.

En dépit de son utilisation limitée par certains chercheurs (Sutton, 1993), cette approche directe d'évaluation demeure peu exploitée. En effet, si elle a été utilisée dans une perspective d'identification des indicateurs de qualité permettant l'amélioration de la qualité du processus de l'auditeur au profit des cabinets d'audit, elle n'a pas été utilisée dans une optique d'évaluation de ce processus par les comités d'audit. Dans ce sens, notre approche ne se limite pas à identifier les déterminants de la qualité du processus, mais elle fournit en plus des grilles d'évaluation, (exprimées en terme d'objectifs de contrôle) permettant de les observer et de les évaluer.

3. METHODOLOGIE

3.1. CHOIX METHODOLOGIQUES

Notre objectif est de développer au profit des administrateurs un instrument de mesure de la qualité du processus d'audit. Etant donnée la difficulté d'observation de ce processus pour cette population des administrateurs, nous avons émis, à l'instar de Sutton (1993), l'hypothèse que seuls les auditeurs externes qui appliquent tous les jours les travaux d'audit sont capables de nous éclairer quant aux déterminants de la qualité du processus d'audit. Cette supposition a été validée par une pré-étude que nous avons engagée auprès de deux groupes de commissaires aux comptes et d'administrateurs (3 auditeurs et 4 administrateurs).

De ce fait, la complexité de la mesure de la qualité d'audit nous oblige à consulter les experts (commissaires aux comptes) afin de rendre leur processus plus observable au regard des administrateurs. Aussi, étant donnée que l'instrument de mesure est développé au profit des administrateurs, une consultation de cette population s'avère aussi indispensable. En

effet, les administrateurs qui constituent les utilisateurs potentiels de cet instrument n'ont pas nécessairement la même perception de la qualité d'audit que les auditeurs. Finalement, la consultation des deux populations (auditeurs externes et administrateurs) s'avère nécessaire pour accomplir notre objectif de recherche.

Une revue des recherches sur la qualité des travaux d'audit ne permet pas de relever des méthodologies adaptées pour le développement d'une échelle de mesure multi items. En effet, la plupart des échelles de mesure développées par les recherches en la matière (Carcello et Al, 1992 ; Behn et Al, 1997 ; Schroeder et Al, 1986, etc..) ont été construites sans mettre en évidence une méthodologie appropriée pour la détermination des échelles multi items⁶.

En étendant notre revue à d'autres disciplines voisines de recherche, nous avons identifié l'existence de plusieurs méthodologies qui permettent la construction des échelles de mesure d'un construit théorique. Parmi ces méthodologies, nous avons adopté la démarche de Churchill (1979). En effet, celle-ci a été utilisée pour le développement des échelles de mesure de processus aussi complexes que le processus d'audit.

Cependant, des adaptations ont été introduites à la démarche de Churchill (1979) afin qu'elle soit appliquée dans le contexte de l'évaluation du processus d'audit. Ces adaptations, concernent non seulement la démarche proposée, mais aussi l'outillage statistiques déployé. A cet effet, des modifications ont été opérées au niveau de certaines étapes de la démarche⁷ afin qu'elle puisse s'adapter aux mieux aux objectifs de notre recherche et aux contraintes du terrain. De même, des affinements statistiques⁸ ont été introduits pour améliorer la fiabilité et la validité de notre échelle.

⁶ Ces études se sont contentées à identifier, en se basant sur la littérature ou l'avis des experts, une liste d'attribut de la qualité et de les valider par questionnaires.

⁷ Nous avons choisi, sans vouloir dénigrer la démarche, de restructurer les étapes du paradigme en fusionnant certaines d'entre-elles et en reportant la deuxième consultation des administrateurs à la fin de notre démarche pour tester la pertinence et l'opérationnalité de notre outil. Aussi, afin de donner une meilleure robustesse à la démarche, nous avons intégré à l'instar de Roussel (1996) des tests de validation dès le début du processus, dans sa phase exploratoire.

⁸ Pour ce qui a trait aux affinements statistiques apportés, ils concernent l'utilisation, dans la phase de validation de nos échelles de mesure, de méthodes statistiques plus robuste que celles proposées par Churchill (1979). En effet, pour tester la fiabilité et la validité de nos échelles dans cette phase, nous avons fait recours, à l'instar de Roussel (1996), respectivement à l'analyse factorielle confirmatoire et au calcul du Rho de Joreskog au lieu de la méthode de la matrice multi-traités-multi-méthodes (MTMM) et l'Alpha de Cronbach proposés par Churchill (1979).

3.2. COLLECTE DES DONNEES

L'étude a été réalisée en Tunisie⁹ auprès des auditeurs (commissaires aux comptes) et des administrateurs des entreprises cotées à la bourse de Tunis. Les entretiens et les questionnaires ont été administrés entre 2002 et 2004. Trois phases se sont succédées : une démarche exploratoire auprès de trois administrateurs, membres d'un comité d'audit, et quatre auditeurs; des entretiens auprès de trente auditeurs ; un questionnaire adressé aux administrateurs des sociétés cotées à la bourse de Tunis.

3.2.1 LA PHASE EXPLORATOIRE

La Tunisie a été marquée fin 2002 par la faillite de la société Batam (une société de grande distribution très renommée localement, notamment en électroménager, et cotée à la bourse de Tunis). Cette société a fait faillite sans aucune alerte de la part du commissaire aux comptes. A la suite d'une action en justice contre le commissaire aux comptes, celui-ci a été condamné à une peine de deux ans d'emprisonnement.

Dans ce contexte, l'objet de cette enquête exploratoire était :

- d'une part, d'appréhender l'avis des administrateurs et des commissaires aux comptes face à la problématique de la qualité d'audit et aux crises de confiance sur le marché financier;
- d'autre part, de susciter leur réaction quant au rôle qui peut être attribué, dans ce contexte, au comité d'audit pour rétablir cette confiance.

Nous avons ainsi identifié trois étapes au cours desquelles le comité d'audit pourrait intervenir : avant le processus d'audit (lors du choix de l'auditeur), pendant le processus (à travers l'évaluation de la qualité de la prestation de l'auditeur), et après le processus (par le suivi de la mise en œuvre des recommandations de l'auditeur). Les objectifs de ces entretiens avec les administrateurs étaient donc, d'une part de vérifier et de compléter un certains nombres de propositions, et d'autre part d'affiner le guide d'entretien pour les commissaires aux comptes. Pour les commissaires aux comptes, l'objectif des entretiens était d'explorer la thématique, mais aussi de préparer le guide d'entretien pour la deuxième phase de la recherche.

⁹ Le choix de la Tunisie se justifie par plusieurs raisons :

- Les commissaires aux comptes de Tunisie ne diffèrent pas de leurs confrères français et internationaux en ce qui concerne leurs formations en audit et leur connaissance du processus d'audit.
- L'audit constitue, en Tunisie, la majorité du chiffre d'affaire des cabinets d'audit.
- Les normes d'audit applicables en Tunisie sont principalement internationales. De ce fait, le contexte Tunisien offre un cadre d'étude plus international que d'autres pays où la réglementation locale prévaut sur les normes internationales.

Cette phase exploratoire a permis de confirmer la connaissance très limitée du processus d'audit par les administrateurs. Celle-ci est due à l'inobservabilité de ce processus et au contact très limité des administrateurs avec les commissaires aux comptes. Les administrateurs interviewés ont indiqué que le seul contact qu'ils avaient avec le commissaire aux comptes était à la fin de sa mission et lors de la préparation de la réunion du conseil d'administration pour l'approbation des états financiers, voire même à l'occasion de la réunion du conseil.

3.2.2. Les entretiens semi-directifs avec les commissaires aux comptes

A partir de la liste des membres de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie, qui compte environ 330 membres, nous avons contacté les experts comptables inscrits depuis au moins 5 ans sur le tableau de l'Ordre. Nous avons obtenu 30 rendez-vous. Parmi les interviewés, dix appartiennent à une structure internationale : cinq sont des représentants ou des salariés des « Big four » et cinq font partie d'autres réseaux internationaux. La période moyenne d'inscription des interviewés au tableau de l'Ordre était d'environ 10 ans.

Une fois les données recueillies à l'aide de la méthodologie de l'entretien semi-directif, nous les avons retranscrites de manière exhaustive. Puis, par interviewé, nous avons rédigé une synthèse des entretiens que l'on pourrait également apparenter à un compte rendu de chaque étude de cas. Ces synthèses ont été soumises aux participants afin qu'ils procèdent à une contre-validation. Cette méthode permet d'éviter de mal interpréter les propos, tout en permettant aux participants de fournir des informations supplémentaires, si cela leur paraissait utile. Cette procédure a également permis d'obtenir l'autorisation d'enregistrer les entretiens, puisque les participants pouvaient alors en vérifier le contenu.

Une analyse de contenu a ensuite été menée à partir des données de la retranscription. L'analyse s'est effectuée en deux temps. Une analyse thématique entretien par entretien a été menée dans un premier temps. Puis, dans un deuxième temps, une analyse thématique verticale et horizontale de tous les entretiens (inter-entretien) a été effectuée. Celle-ci consiste à redonner à chaque entretien une structure thématique plus globale qui lui est propre (i.e. analyse verticale) et à comparer tous les entretiens sur leurs structures thématiques globales (i.e. analyse horizontale). Ceci conduit finalement à ne pas considérer la cohérence singulière de chaque entretien, mais plutôt à rechercher une cohérence globale au niveau du corpus de données produit par l'ensemble des interlocuteurs. Nous recherchons alors l'occurrence, le sens et la pertinence des thèmes d'un interlocuteur à l'autre.

Nos entretiens nous ont permis de développer un échantillon original de 123 items pour les déterminants de la qualité du processus d'audit. Nous avons ensuite épuré de cet échantillon les items jugés intuitivement redondants. Ceci nous a permis d'aboutir à un échantillon intermédiaire de 104 déterminants de la qualité répartis sur six étapes. Cette étude nous a permis aussi d'identifier d'autres éléments se rapportant à notre outil d'évaluation. Il s'agit principalement de la modalité d'évaluation retenue pour assurer cette évaluation ; des types de rapports d'avancement de la mission à communiquer aux administrateurs et de la nature de l'outil à développer et à mettre à la disposition des administrateurs.

Nous avons ensuite soumis ces items à une procédure de validité de contenu auprès de trois commissaires aux comptes, afin de leur demander de vérifier l'absence de redondance entre les items ainsi que leur facilité de compréhension. Concernant la redondance entre les items, les commissaires aux comptes étaient appelés à identifier les items qui désignent la même chose et qui risquent de créer des biais de compréhension. Pour ce qui est de la clarté des items, il s'agissait pour eux de juger si leur formulation était *bonne ou mauvaise*. Après cette étape, nous sommes parvenus à un échantillon final de 75 items pour les objectifs de contrôle.

3.2.3. Les questionnaires adressés aux administrateurs

Pour les 75 items élaborés grâce aux entretiens avec les commissaires aux comptes, nous avons demandé par questionnaire aux administrateurs¹⁰ des sociétés cotées à la bourse de Tunis de porter une appréciation sur l'importance de l'item. Les administrateurs devaient cocher un niveau de 1 à 7 correspondant à une échelle de Likert ; 1 étant « pas du tout important » et 7 « tout à fait important ».

Dans un premier temps, et pour avoir un taux de retour satisfaisant, nous avons demandé aux commissaires aux comptes des sociétés cotées, de transmettre notre questionnaire aux administrateurs de leurs entreprises clientes, accompagné d'enveloppe de retour à notre adresse personnelle. Sur les 21 cabinets d'audit contactés, qui étaient commissaires aux comptes de sociétés cotées, 14 ont accepté notre demande.

Dans un second temps, et pour les administrateurs de sociétés où les commissaires aux comptes avaient refusé de servir d'intermédiaires, nous avons procédé nous même à l'envoi du questionnaire. Des procédures de relance ont été ensuite effectuées par téléphone. Le

¹⁰ Ce questionnaire a été adressé à tous les administrateurs, qu'ils soient ou non membres d'un comité d'audit. En effet, en Tunisie, les comités d'audit étaient encore très peu fréquents à la date de notre enquête. La fonction du comité d'audit incombait donc au conseil d'administration dans son ensemble.

tableau 7 donne le détail des administrateurs ayant répondu par rapport au total des 460 administrateurs de sociétés cotées à la bourse de Tunis. Sur les 142 questionnaires complets reçus, 22 émanaient d'administrateurs assumant simultanément des fonctions de dirigeants au sein de la société cotée.

Tableau 7: Collecte des questionnaires adressés aux administrateurs

Questionnaires envoyés	Avec cabinet d'audit		Sans cabinet d'audit		Total	
	Nombre	%	Nombre	%	Nombre	%
Nombre d'administrateurs	354	77%	106	23%	460	100%
Absence de réponse	-221	48%	-91	20%	312	68%
Questionnaire incomplet	-2	0,4%	-4	0,8%	6	1,2%
Questionnaires exploités	131	28,5%	11	2,4%	142	30,9%

Afin d'obtenir des échelles de mesure fiable et valide de la qualité du processus d'audit, les données issues de notre questionnaire ont fait l'objet de deux types d'analyse : une analyse factorielle en composantes principale (Evrard et al. 1993) et une analyse confirmatoire (Roussel, 2000). La première consiste à purifier les échelles de mesure de la qualité du processus d'audit élaboré à partir de l'étude qualitative avec les commissaires aux comptes. Elle permet de tester la robustesse de ces échelles de mesure à partir d'une évaluation de leurs cohérences internes et de leurs structures factorielles. La seconde a pour principal objet de vérifier la validité des structures factorielles proposées dans la phase exploratoire et de tester, en ayant recours à la méthode des équations structurelles, la qualité d'ajustement de l'instrument de mesure aux données empiriques.

A l'issue de notre démarche empirique, un outil d'évaluation de la qualité du processus d'audit est développé, et proposé au profit des administrateurs et des comités d'audit. Cet outil se compose d'une échelle de mesure de la qualité de ce processus, et d'autres éléments se rapportant notamment à la nature de la relation administrateurs-auditeurs, aux modalités d'évaluation de la mission d'audit, aux types de rapports ou de comptes rendu d'avancement à communiquer aux comités d'audit et à la nature de l'outil à développer. D'une façon générale, les différentes échelles de mesure présentent des fiabilités et des validités très satisfaisantes.

3.2.4. Validation de l'instrument de mesure par les administrateurs

Après avoir validé statistiquement cet instrument de mesure, il était important de vérifier sa pertinence et son opérationnalité auprès de ses utilisateurs potentiels. Dans ce cadre, nous avons réalisé une étude qualitative fondée sur la conduite d'entretiens avec un petit groupe

composé de 10 administrateurs d'entreprises cotées à la bourse de Tunis. L'objectif de cette étude étant d'une part de confirmer la méconnaissance des administrateurs du processus d'audit et d'autre part, de tester auprès des administrateurs la validité du contenu de l'instrument de mesure et sa pertinence.

Pour atteindre ces objectifs, il s'agissait concrètement, et dans un premier temps, de comprendre et d'identifier avec les administrateurs les déterminants de la qualité du processus d'audit, et de concevoir avec eux l'outil d'évaluation de la mission réalisée par l'auditeur. A cet effet, nous avons commencé par leur poser les mêmes questions qui ont été adressées aux commissaires aux comptes dans la démarche exploratoire de notre étude. Puis nous leurs avons soumis, pour évaluation de pertinence et de cohérence, l'outil que nous avons développé avec les auditeurs.

4. L'APPRECIATION DES DETERMINANTS DE LA QUALITE DU PROCESSUS D'AUDIT PAR LES ADMINISTRATEURS

L'évaluation de la pertinence et de la cohérence opérée auprès des administrateurs a confirmé la validité de la quasi-totalité des items composants nos échelles à l'exception de 2 énoncés. Il en est de même pour les résultats relatifs aux autres éléments composant l'outil d'évaluation du processus d'audit, qui révèlent que ces éléments ont été jugés, dans l'ensemble, pertinents par les administrateurs, sauf pour quelques énoncés relatifs à la structure de certains rapports d'avancement.

En ce qui concerne l'échelle de mesure développée (Annexe 1), elle a été conçue par étape du processus d'audit. Elle se compose définitivement de 49 indicateurs de qualité, répartis sur six étapes du processus. L'étape d'acceptation de la mission se composant de 5 indicateurs, 13 pour l'étape de planification, 10 pour l'étape d'évaluation du contrôle interne, 4 pour l'étape d'inventaire physique, 13 pour l'étape de contrôle des comptes et 4 pour l'étape d'achèvement de la mission et de rédaction de rapports d'audit. Suite à plusieurs analyses factorielles (exploratoire et confirmatoire), ces indicateurs ont été résumés en 17 dimensions de qualité.

Une analyse globale des résultats obtenus, nous a permis d'identifier 11 déterminants¹¹ de la qualité du processus d'audit. Parmi les déterminants identifiés, 6 seulement concernent le processus technique d'audit. Il s'agit de la compréhension efficace des systèmes du client; la

¹¹ Ces 11 déterminants sont dégagés après élimination des déterminants qui se répètent dans plus d'une étape du processus.

méthodologie centrée sur l'appréhension des risques ; la qualité d'exécution et de suivi de la mission; la qualité d'inventaire physique ;la qualité des programmes d'audit, et du respect des diligences d'audit. Les 5 autres déterminants se rapportent à la compétence de l'auditeur; à l'indépendance de l'auditeur; à la composition et la qualification de l'équipe intervenante; à la qualité d'organisation de la mission, et à la réponse aux attentes du client.

Il apparaît donc que la qualité du processus d'audit n'est pas tributaire seulement des déterminants techniques liés au processus de l'auditeur, mais aussi de la qualité de l'auditeur (compétence et indépendance de l'auditeur), des caractéristiques organisationnelles du cabinet d'audit (équipe d'audit et organisation de la mission) et de la réponse aux attentes du client.

Cependant, en ce qui concerne les autres composantes de l'outil proposé (Annexe 2), les administrateurs sont pour des rapports cordiaux et de collaboration avec les auditeurs externes. Ils sont favorables à une évaluation s'appuyant à la fois sur des comptes rendus d'avancement et des réunions avec les auditeurs. A ce propos, Ils souhaiteraient avoir quatre types de comptes rendu, se rapportant à la planification de la mission, à l'évaluation du contrôle interne, à l'opération d'inventaire physique et au contrôle des comptes. Finalement, et en ce qui concerne la nature de l'outil que les administrateurs souhaiteraient avoir à leur disposition pour assurer leur rôle d'évaluation du processus, ces derniers ont exprimé leur préférence pour un outil sous forme de «checklist» ou questionnaire de contrôle qualité, qui soit adapté aux spécificités de l'entreprise et conçu par étape du processus.

CONCLUSION

A partir d'un processus rigoureux d'identification des principaux items représentatifs de la qualité du processus d'audit par les commissaires aux comptes, nous avons mis en évidence 49 items regroupés en six étapes principales. La validation de ces 49 items par les administrateurs n'a fait ressortir aucun item qui serait significativement rejeté par les administrateurs ni a contrario un item qui apparaîtrait comme dominant. Ce résultat est en lui-même très satisfaisant car il souligne la qualité du travail effectué. Les 49 items identifiés constituent la base d'une évaluation de la qualité du processus d'audit par les administrateurs. Ils montrent très clairement que le processus d'audit est un processus complexe qui nécessite d'être appréhendé à travers de nombreuses dimensions.

Mais le travail effectué souligne aussi, en creux, la difficulté des administrateurs à dégager un consensus sur les items les plus critiques (au sens des plus stratégiques) dans l'évaluation de la qualité du processus d'audit. Les administrateurs n'arrivent pas à différencier de façon significative l'importance des différents items. Qu'est-ce que cela révèle ? Il nous semble que

cette absence de capacité de discrimination montre la faible connaissance qu'ont les administrateurs du processus d'audit. S'ils sont bien conscients de la nécessité d'appliquer de façon rigoureuse les différentes étapes du processus, ils n'arrivent pas à identifier les points essentiels, ceux sur lesquels ils devront être tout particulièrement vigilants.

Les indicateurs de qualité identifiés par notre étude viennent confirmer les résultats des études précédentes qui ont tenté de détecter des indicateurs multi items de la qualité d'audit (en l'occurrence l'étude de Carcello et al, 1992 ; Behen et al, 1997, Schroeder et al, 1986 et Aldesier, 1995). En effet, plusieurs items parmi les items identifiés par ces études se rapportent au processus d'audit. Aussi, la comparaison de nos résultats empiriques avec ceux de Sutton (1993), révèle qu'à l'exception de certains indicateurs qui ne relèvent pas de la problématique de notre recherche, les indicateurs de qualité identifiés par notre étude viennent confirmer les résultats de Sutton (1993). En effet, comme l'objectif de Sutton (1993) était de développer une grille d'évaluation de la qualité du processus au profit des cabinets d'audit, certains items identifiés concernent des indicateurs de qualité spécifiques au contrôle qualité des cabinets d'audit, qui ne peuvent être observés par les administrateurs, ou des indicateurs liés à l'environnement d'audit et/ou à l'entreprise cliente, qui ne relèvent pas de l'objectif de notre recherche. Il s'agit en l'occurrence des indicateurs relatifs à la compétence du client, aux changements chez le client, aux rapports du client, à l'achèvement du papier du travail, à la préparation du client et à la disponibilité des ressources du client et la réaction du client.

Notre recherche a contribué à l'identification de plusieurs autres indicateurs de qualité qui n'ont pas été identifiés par Sutton (1993) et qui sont plus orientés vers les techniques et les diligences d'audit dont les auditeurs externes doivent mettre en œuvre dans leur processus de certification. Dans ce cadre, elle ne se contente pas d'identifier les indicateurs de qualité, mais de fournir aussi des grilles d'évaluation (exprimées notamment en terme d'objectifs de contrôle), permettant de les observer et de les évaluer.

Notre recherche a contribué aussi à l'identification d'autres étapes du processus d'audit qui doivent être observées lors de l'évaluation de celui-ci. Il s'agit en l'occurrence de l'étape d'acceptation de la mission et d'inventaire physique. Ces étapes n'ont pas été considérées en tant que telles par les normes d'audit. La première, qui normalement vient avant le processus d'audit, a été considérée par les administrateurs comme une partie intégrante de ce processus. La seconde est une composante de l'étape d'audit final qui, vu son importance, a été identifiée par les administrateurs comme une étape indépendante du processus.

BIBLIOGRAPHIE

- Aldesier G.R., Miller J.R. et Moraglio J.F. (1995), "Common attributes of quality audits" *Journal of Accountancy*, vol.179, n° 1, pp. 61-70.
- Berardino J., audition devant la Chambre des Députés américains, le 5 février 2002, www.andersen.com.
- Behn B.K., Carcello J.V. Hermanson D.R. et Hermanson R.H. (1997), "The determinants of audit clients satisfaction among client of big six firms", *Accounting Horizons*, vol.11, n°1, pp.7-24.
- Carcello J.V., Hermanson R.H. et McGrath N.T. (1992), "Audit quality attributes: the perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 11, n° 1, pp.1-15.
- Charreaux G. (2000), "Gouvernement d'entreprise et comptabilité", *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica*, pp. 743-756.
- Chemingui M. (2004), "Conceptualisation et validation d'une échelle de mesure de la qualité des travaux d'audit externes et internes : Application selon le paradigme de Churchill ", Thèse de doctorat en Science de Gestion, Université de Franche Comté- Besançon
- Chemingui M. et Pigé B. (2004), " La qualité d'audit : approche critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux réalisées, communication présentée au 25ème Congrès de l'Association Francophone de la Comptabilité.
- Churchill G.A. (1979), "A paradigm for developing better measures of marketing constructs", *Journal of Marketing Research*, vol. 16, pp.64-73.
- Cohen J., Krishnamoorthy G. et Wright A.M. (2002), "Corporate Governance and the audit process" *Contemporary accounting research*, vol. 19, n° 4, pp. 573-594.
- Craswell A.T. (1988). " The association between qualified opinions and auditor switches ", *Accounting and Business Research*, vol.19, pp. 23-31.
- Dalton T. et Kelley T. (1997), "A comparison of dysfunctional behaviors by tax accountants and auditors under time budget pressure", *Advances in Accounting*, vol. 15, pp. 193-208.
- De Angelo L.E. (1981), "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting and Economics*, n° 3, pp.183-199.
- Deis D.R. et Giroux G.A. (1996), "The effect of auditor changes on audit fees, audit hours, and audit quality", *Journal of Accounting and Public policy*, vol. 15, pp. 55-76.
- Eichenseher J. et Shields D. (1989), "Corporate capital structure and auditor fit", *Advances in Accounting*, Suppl.1, pp.39-56.
- Fama E. et Jensen M. (1983b), "Separation of ownership and control", *Journal of Law and Economics*, vol. 26, n° 23, pp.301-326.
- Firth M. et Smith A. (1992), "Selection of audit firms by companies in the new issue market", *Applied Economics*, vol. 24, n°2, pp. 247-255.
- Francis J. et Wilson E. (1998). " Auditor changes : a joint test of theories relating to agency costs and auditor differentiation ", *The Accounting Review* (October); pp. 663-682.
- Gibbins M. et Wolf F. (1982), "Auditors' subjective decision environment: the case of a normal external audit", *The Accounting Review*, vol. 57, n° 1, pp. 105-124.
- Johnson W. et Lys. T. (1990), " The market for audit services : Evidence from voluntary auditor changes", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 12, pp.281-308.

- Kaplan S.E. (1995), "An examination of auditors' reporting intentions upon discovery of procedures prematurely signed-off", *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, vol. 14, n° 2, pp. 90-104.
- Knapp M.C. (1991), "Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 10, n° 1, pp.615-637.
- Krishhnan J. et Schauer. P. (2000), „ The differentiation of quality among auditors: evidence from the not-profit sector", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 19, pp. 9-25.
- Leenox C. (1999), "Audit quality and auditors size: an evaluation of reputation and deep pockets hypotheses" *Journal of Business Finance and Accounting*, vol. 26, n°7-8, pp. 779-805.
- Malone C.F. et Roberts R.W. (1996), "Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 15, n° 2, pp. 49-64.
- Matsumura, E.M. et Tucker. R.R. (1992), "Second partner review : an analytical model" *Journal of Accounting Auditing and Finance*, winter, pp.173-200.
- Mock T.J., et Samet M. (1982). " A multi-attribute model for audit évaluation" *Actes du VI congrès sur l'audit de l'université de Kansas*.
- Moizer P. (1997), "Auditor reputation: the international empirical evidence", *International Journal of Auditing*, vol. 1, n° 1, pp.61-74.
- Nichols D. et Smith. D. (1983), "Auditor credibility and auditor changes", *Journal of Accounting Research*, vol. 21, pp. 534-544.
- O'Keefe T.B., King R.D, et Gaver K.M. (1994), " Audit fees, industry specialisation, and compliance with GAAS reporting standards" *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol.13 (Fall), pp.41-55.
- Pigé B. (2003), "Les enjeux du marché de l'audit", *Revue Française de Gestion*, vol. 29, n° 147, pp. 87-103.
- Power M.K. (1995), "Auditing, expertise and the sociology of technique", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 6, n° 4, pp. 317-339.
- Prat dit Hauret .C (2000), " L'indépendance du commissaire aux comptes : cadre conceptuel et analyse empirique ", Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Montesquieu-Bordeaux IV, septembre, 584p.
- Reckers P.M.J., Wheeler S.W. et Wong-On-Wing B. (1997), "A comparative examination of auditor premature sign-off using the direct and the randomized response methods", *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, vol. 16, n° 1, pp. 69-78.
- Schroeder M., Solomon I., et Vickrey D. (1986), " Audit quality: the perception of audit-committee chairpersons and partners", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 5,n° 2, pp. 86-94.
- Sutton S.G. (1993), " Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process" *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, vol. 24, pp. 88-105.
- Thiéry-Dubuisson S. (2000), " Les comités d'audit: une analyse des déterminants de leur mise en place dans les sociétés cotées françaises" Thèse de doctorat en Science de Gestion, Université de Paris IX Dauphine.
- Watts R.L. et Zimmerman J.L. (1981), " The market for independance and independent auditors", Unpublished manuscript, University of Rochester, Rochester, NY.
- Wooten T.C. (2003), "Research about audit quality", *CPA Journal*, vol. 73, n° 1, pp. 48-64.

Annexe 1- Les échelles de mesure de la qualité du processus d'audit

Tableau 1: Echelle de mesure de la qualité du processus d'audit - Etape 1

L'acceptation de la mission	
Dimensions	items
Vérification de ses compétences	-Rassemblement des informations préliminaires sur l'activité de l'entreprise et sur son secteur d'activité:O1 -Réalisation d'entretien avec le personnel d'audit interne et examen de leurs rapport ainsi que ceux du prédécesseur:O2 -Rédaction d'une lettre de mission: O3 -Réalisation par l'auditeur d'entretiens avec la direction et des visites des lieux avant acceptation de la mission: O4
Vérification de son indépendance	-Demande par l'auditeur de la structure du capital, de la liste des actionnaires et des administrateurs avant acceptation de la mission: O5 -Signature par l'auditeur des engagements sur l'honneur liés à son indépendance: O6

Tableau 2 : Echelle de mesure de la qualité du processus d'audit - Etape 2

La planification de la mission	
Dimensions	items
Qualité d'organisation de l'étape	-Commencement de cette étape bien avant la date de clôture -Respect de l'enchaînement de la mission (ne pas entamer l'évaluation des procédures avant d'achever la planification de la mission) -Existence d'une planification écrite avant le démarrage de la mission -Adéquation du budget temps alloué à cette étape avec les moyens mis en œuvre et avec le volume des travaux à effectuer -Conformité des moyens (humains et matériels) mis en oeuvre par l'auditeur avec ce qui a été prévus lors de sa nomination

Méthodologie centrée sur l'appréhension des risques	<ul style="list-style-type: none"> -Cohérence de l'orientation de la mission avec les risques inhérents identifiés et avec les moyens à déployer (équipe intervenante, budget temps etc.) -Identification et bonne estimation par l'auditeur des risques inhérents à l'entreprise et à son secteur d'activité -Couverture par l'auditeur des systèmes et des processus significatifs et sensibles -Couverture par l'auditeur de la politique comptable de l'entreprise
compréhension efficace des systèmes du client	<ul style="list-style-type: none"> -Couverture par l'auditeur de l'environnement de contrôle, de style de direction, des comités de pilotages et de système de production et de traitement de l'information comptable -Couverture par l'auditeur du système informatique de l'entreprise -Réalisation d'un examen analytique préliminaire
Composition et qualification de l'équipe intervenante	<ul style="list-style-type: none"> -Participation de l'expert comptable responsable de la mission dans l'accomplissement de cette étape -Phase effectuée par des collaborateurs hautement qualifiés et expérimentés

Tableau 3 : Echelle de mesure de la qualité du processus d'audit - Etape 3

L' évaluation du système de contrôle interne	
Dimensions	items
Qualité d'exécution et de suivi de l'étape	<ul style="list-style-type: none"> -Bonne réalisation des tests prévus dans la note d'orientation ou de planification de la mission -Couverture du système informatique de l'entreprise par des spécialistes -Couverture des systèmes et processus significatifs -Existence au sein du cabinet d'audit d'une revue de dossier par le manager et /ou l'associé responsable de la mission
Qualité d'organisation de l'étape	<ul style="list-style-type: none"> -Existence d'un manuel d'audit propre au cabinet et adaptation des programmes d'audit avec les spécificités de l'entreprise -Adéquation du budget temps et de l'équipe intervenante avec la nature et le volume des travaux
Réponse aux attentes du client	<ul style="list-style-type: none"> -Achèvement de cette étape avant la date de clôture -Réponse aux attentes du client
Composition et qualification de l'équipe intervenante	<ul style="list-style-type: none"> -Existence parmi l'équipe intervenante de spécialistes en informatique ou autres -Qualification et expérience de l'équipe intervenante notamment dans le secteur

Tableau 4: Echelle de mesure de la qualité du processus d'audit - Etape 4

L'inventaire physique	
Dimensions	items
Qualité d'inventaire physique	<ul style="list-style-type: none"> -Revue par l'auditeur des instructions d'inventaire avant le déroulement de l'opération -Assistance de l'auditeur au déroulement de l'opération d'inventaire physique -Couverture des éléments significatifs à inventorier et de leur répartition géographique -Couverture des engagements hors bilan

Tableau 5 : Echelle de mesure de la qualité du processus d'audit - Etape 5

Le contrôle des comptes.	
Dimensions	items
Qualité des programmes d'audit	<ul style="list-style-type: none"> -Cohérence et vraisemblance du plan d'audit avec les risques inhérents et de non contrôle identifiés -Adaptation des programmes d'audit aux spécificités de l'entreprise -Qualité des conclusions par référence à la stratégie d'audit adoptée (a-t-il bien estimé les zones à risque et domaines significatifs -Couverture par les programmes d'audit des événements et opérations exceptionnelles et non récurrentes
Respect des diligences d'audit	<ul style="list-style-type: none"> -Réalisation d'un examen analytique -Couverture par les programmes d'audit de la circularisation des tiers et sa réalisation par l'auditeur -Couverture par les programmes d'audit de la continuité d'exploitation de l'entreprise -Bonne mise à jour du plan ou de la stratégie d'audit compte tenu des résultats des tests effectués
Composition et qualification de l'équipe intervenante	<ul style="list-style-type: none"> -Qualification et expérience de l'équipe intervenante notamment dans le secteur -Existence parmi l'équipe intervenante de spécialistes en informatique ou autres -Stabilité de l'équipe intervenante
Réponse aux attentes du client	<ul style="list-style-type: none"> -Bonne utilisation de l'outil informatique et des méthodes statistiques dans les opérations de contrôles -Couverture par les programmes d'audit des aspects juridiques, social et fiscal liés à l'activité de l'entreprise

Tableau 6 : Echelle de mesure de la qualité du processus d'audit - Etape 6

L'achèvement de la mission	
Dimensions	items
Indépendance de l'auditeur	<ul style="list-style-type: none"> -Qualité des conclusions et des rapports d'audit et indépendance de l'auditeur -Demande à la direction générale de signer une lettre d'affirmation
Respect des diligences de fin de mission	<ul style="list-style-type: none"> -Couverture par les programmes d'audit des événements postérieurs à la clôture -Audit des transactions avec les parties liées et rédaction d'une note de synthèse

Annexe 2- Les autres éléments de l'outil d'évaluation du processus d'audit

Intitulés	Les composantes de l'outil d'évaluation
Nature de rapport comité d'audit/ auditeurs externes	Rapports cordiaux et de collaboration dans l'objectif de réussir la mission de certification.
Modalité d'évaluation du processus d'audit	- Evaluation via des comptes rendu d'avancement et des réunions avec le comité d'audit
Types de rapports ou de comptes rendu d'avancement de la mission à communiquer au comité d'audit	<ul style="list-style-type: none"> - Rapport de planification - Rapport d'évaluation du système de contrôle interne - Note d'inventaire physique

- Note sur le contrôle des comptes	
Nature de l'outil à développer	Un « checklist » ou questionnaire de contrôle qualité conçu par étape du processus d'audit et adaptés aux spécificités de l'entreprise
Types de rapports	Structure ou contenu du rapport
Rapport de planification	<ul style="list-style-type: none"> -Travaux effectués et synthèse de la compréhension de la mission -Politique comptable de l'entreprise -Examen analytique préliminaire -Risques inhérents identifiés liés au secteur d'activité et à l'entreprise -Stratégie d'audit comportant notamment le budget temps, l'équipe intervenante, programme de travail, seuil de signification préliminaire etc
Rapport d'évaluation du système de contrôle interne	<ul style="list-style-type: none"> -Faiblesses de contrôle interne détectées et risques de non contrôle -Plan ou stratégie d'audit des comptes -Travaux effectués et restants à effectuer sur le mandat d'audit (modules couverts, organisation de l'étape en terme de budget temps et d'équipe intervenante, travaux d'audit réalisés, etc.) -Difficultés rencontrées
Note d'inventaire physique	<ul style="list-style-type: none"> -Les risques à couvrir -Les travaux effectués (programmes de travail...) -Les conclusions (impact sur le contrôle des comptes, difficultés éventuelles, diligences spécifique etc.)
Note sur le contrôle des comptes	<ul style="list-style-type: none"> -Résultats obtenus (faiblesses de contrôle interne et ajustements comptables..) -Conclusions d'audit en terme de mise à jour de la stratégie, de diligences spécifiques, d'ajustements comptables et d'impact sur l'opinion d'audit.